



Entscheid

17. November 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichterin Tanja Petrik-Haltiner und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

1. **A**,
Steuergemeinde B,
2. **C**,
Steuergemeinde B,

vertreten durch D ag,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

A. A und C (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) reichten am 9. Januar 2019 ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2017 ein. Sie deklarierten betreffend die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 430'476.-. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 315'628.- (satzbestimmend Fr. 432'676.-) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-. In der Rubrik Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Handel, Gewerbe, freien Berufen oder Landwirtschaft deklarierte der Pflichtige den Betrag von Fr. 248'819.-. Als Firmenname mit Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit wurde die E in F [Kanton V] (Geschäftstätigkeit gemäss Hilfsblatt A: "Ärztegemeinschaft für G") mit Nebensteuerdomizil in H [Kanton Zürich] angegeben.

Mit Auflage vom 21. August 2019 teilte der zuständige Steuerkommissär den Pflichtigen mit, dass für die Veranlagung und Einschätzung noch weitere Abklärungen erforderlich seien. Soweit noch strittig ersuchte er um Darstellung, wie die genannte E organisiert sei, welche Leistungen durch welche Personen angeboten und welche Geschäftstätigkeiten am statutarischen Sitz in F ausgeübt würden. Er erkundigte sich, ob am Sitz der Kollektivgesellschaft eine Infrastruktur bestehe und nach welchen sachlichen Kriterien die Zuweisung der Honorare erfolge. Er ersuchte auch um Erläuterung (inkl. belegmässigen Nachweis), wo die medizinischen Dienstleistungen vollbracht würden, sowie um Einreichung sämtlicher Belegarzt-, Rahmen und gegebenenfalls Spezialverträge zwischen dem Pflichtigen und den jeweiligen Kliniken. Mit Eingabe vom 27. August 2019 liessen sich die Pflichtigen zur Auflage vernehmen und reichten gewisse Unterlagen ein. Am 4. Oktober 2019 mahnte der Steuerkommissär die Auflage. Am 16. Oktober und 29. November 2019 reichten die Pflichtigen daraufhin zusätzliche Unterlagen ein. Am 21. Oktober 2019 fand zudem ein Telefonat zwischen dem zuständigen Steuerkommissär und dem Pflichtigen statt.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 6. Februar 2020 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen betreffend die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 531'600.- und betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 416'400.- (satzbestimmend Fr. 533'800.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Dabei schätzte es einkommensseitig die Einkünfte des Pflichtigen aus selbst-

ständigem Haupterwerb nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 350'000.- (Anteil im Kanton Zürich: Fr. 220'000.-) anstatt der deklarierten Fr. 248'819.-.

B. Mit Einsprache vom 28. Februar 2020 liessen die Pflichtigen beantragen, mit dem steuerbaren Einkommen und dem steuerbaren Vermögen gemäss eingereicher Steuererklärung veranlagt und eingeschätzt zu werden. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheiden vom 11. März 2020 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 8. April 2020 liessen die Pflichtigen beantragen, betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 430'476.- sowie betreffend die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 317'176.- (satzbestimmend Fr. 432'676.-) und einem Vermögen von Fr. 0.- veranlagt und eingeschätzt zu werden.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 12. Mai 2020 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Zwecks besserer Lesbarkeit wird im Folgenden jeweils nur auf die Vorbringen der Pflichtigen in der Beschwerdeschrift inkl. Beilagen verwiesen, soweit diese identisch sind mit denjenigen in der Rekurschrift inkl. Beilagen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Alle Steuerpflichtigen sind dabei zur Aufzeichnung der massgebenden Faktoren verpflichtet, die eine ordnungsgemässe Ermittlung des steuerbaren

Reineinkommens gewährleistet. Die Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht richten sich nach dem Verhältnismässigkeitsgebot, nach der Art und dem Umfang der selbständigen Erwerbstätigkeit. Es sind jedenfalls jene Aufzeichnungen vorzunehmen, die zunächst eine korrekte Deklaration des Einkommens aus der selbständigen Erwerbstätigkeit und des Geschäftsvermögens möglich machen und sodann die allseitige Überprüfung durch die Steuerbehörden erlauben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 18 N 122 ff. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 104 u. 118 ff. StG, auch zum Folgenden). Nicht alle selbständigerwerbenden Personen sind zur Führung einer ordnungsgemässen Buchhaltung verpflichtet. Die freien Berufe, zu denen auch der Arztberuf gehört, unterliegen nicht automatisch der Buchführungspflicht. Vielmehr besteht eine Buchführungspflicht von Personenunternehmen (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) aufgrund von Art. 957 OR ab einem Umsatz von Fr. 500'000.-. Seit Beginn der Steuerperiode 2015 unterliegen somit auch die bis anhin nicht buchführungspflichtigen freien Berufe dieser Pflicht, sofern sie den Umsatz von mindestens Fr. 500'000.- erreichen (Neuhaus/Schärer, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 957 N 13 OR; Hans Ulrich Meuter, Grundsätze der Besteuerung von Ärztinnen und Ärzten mit Verweis auf das neue Rechnungslegungsrecht, ZStP 2014, 15 f., auch zum Folgenden). Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die die Umsatzschwelle nicht erreichen, müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (Art. 957 Abs. 2 OR). Auch für sie gelten jedoch die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung sinngemäss (Art. 957 Abs. 3 OR).

bb) Der nichtbuchführungspflichtige Selbständigerwerbende kann entweder nach der "Ist-Methode" oder nach der "Soll-Methode" abrechnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 143 ff. DBG und § 18 N 125 ff. StG, auch zum Folgenden). Nach der "Ist-Methode" sind die Einnahmen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs der Rechnung gutzuschreiben und die Aufwendungen konsequenterweise erst im Zeitpunkt der Zahlung zu belasten. Buchführungspflichtige bzw. freiwillig Buchführende unterliegen der strengen "Soll-Methode", welche für den Einkommenszufluss grundsätzlich auf den Forderungs- oder Eigentumserwerb abstellt.

b) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG und § 132 Abs. 1 StG). Die Abklärung des Sachverhalts und die Einschätzung obliegen der Steuerbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG;

§§ 138 Abs. 1 und 139 Abs. 1 StG), während der Steuerpflichtige zur Einreichung der ausgefüllten Steuererklärung samt Beilagen und zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist (Art. 124 - 126 DBG; §§ 133 - 135 StG). Der Steuerpflichtige muss auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG; § 135 Abs. 2 StG). Die Steuerbehörde darf sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen; indes ist sie auch befugt und liegt es in ihrem Ermessen, beliebige Positionen der Selbstdeklaration zu überprüfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 9 DBG und § 138 N 20 StG).

c) aa) Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR eine Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben, über Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen der Steuerperiode beilegen (Art. 125 Abs. 2 lit. b DBG, § 134 Abs. 2 lit. b StG). Unterliegt der Pflichtige der Buchführungspflicht, sind die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode beizulegen (Art. 125 Abs. 2 lit. a DBG, § 134 Abs. 2 lit. a StG). Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde muss der Steuerpflichtige insbesondere Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG, § 135 Abs. 2 StG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen sodann Urkunden und sonstige Belege, die mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehen während zehn Jahren aufbewahren. Die Art und Weise der Führung und der Aufbewahrung richtet sich nach den Art. 957 – 958f OR (Art. 126 Abs. 3 DBG, § 135 Abs. 3 StG). Die Vorlagepflicht gründet darauf, dass der Steuerpflichtige im Besitz des Beweismittels ist oder es sich verschaffen kann aufgrund eines Rechtsanspruchs, welcher sich aus dem anwendbaren Steuergesetz selbst ergibt (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., 2018, § 16 N 50).

bb) Ist es dem Steuerpflichtigen nicht möglich oder zumutbar, das Beweismittel zu beschaffen, muss er der Veranlagungsbehörde hiervon Mitteilung machen. Diese hat im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht gegebenenfalls das Beweismittel selber einzuholen, sofern ihr das Gesetz die Möglichkeit dazu gibt. Ist die Unmöglichkeit, das Beweismittel zu beschaffen, auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen zurückzuführen, so liegt darin eine Verletzung der Vorlagepflicht, welche die Veranlagungsbehörde im

Allgemeinen ohne Weiteres berechtigt, zu einer Ermessensveranlagung zu schreiten (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 16 N 51, mit weiteren Hinweisen).

d) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung bzw. die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Diese Bestimmungen setzen einen Untersuchungsnotstand voraus, der im Regelfall dadurch verursacht wird, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

Gegenstand der Untersuchung und der allfälligen Ermessenseinschätzung bilden primär spezifische Einkünfte und Abzüge, bei welchen feststeht, dass sie dem Steuerpflichtigen zu- bzw. abgeflossen sind, bei denen aber lediglich die Höhe unbekannt ist (direkte Methode). Nicht geschätzt werden darf im Allgemeinen dagegen der Grundsachverhalt, d.h. die steuerauslösenden Tatsachen selbst. Erst wenn feststeht, dass bestimmte Einkünfte bzw. Abzüge vorhanden sind, von denen bloss die Höhe unbekannt ist, darf geschätzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 63 DBG und § 139 N 83 StG).

e) Die Einsprache- bzw. Rechtsmittelbehörde hat bei Vorliegen einer Ermessenseinschätzung zunächst zu prüfen, ob der Steuerpflichtige eine Verfahrenspflicht verletzt hat. Wurde eine solche missachtet und hat diese Verletzung zu einem Untersuchungsnotstand geführt, so hat die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessensveranlagung/-einschätzung vorgenommen. Andernfalls mangelt es an der erforderlichen rechtlichen Grundlage für eine solche Taxation.

f) Voraussetzung einer Ermessensveranlagung/-einschätzung bildet in formeller Hinsicht, dass der Steuerpflichtige zulässigerweise formrichtig zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 46 ff. DBG und § 139 N 66 ff. StG). Dabei sind Begehren um Auskünfte bzw. Beweismittelvorlagen von der Steuerbehörde aus Beweisgründen schriftlich zu stellen und ist die vom Steuerpflichtigen vorzunehmende Mitwirkungshandlung klar und unmissverständlich zu bezeichnen; andernfalls ist dem Steuerpflichtigen die

Erfüllung der Auflage unter Umständen nicht zumutbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 13 DBG und § 135 N 13 StG). Darüber hinaus müssen die geforderten Mitwirkungshandlungen auch geeignet und notwendig sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 33 DBG und § 135 N 34 StG).

2. a) Die Pflichtigen deklarierten in ihrer Steuererklärung 2017 bzw. dem "Hilfsblatt A für Selbständigerwerbende mit kaufmännischer Buchführung" ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen von Fr. 248'819.-. Die erwirtschafteten Einkünfte des Pflichtigen entstammen gemäss eigener Darstellung vollständig seiner Tätigkeit als G-Arzt, wobei er in den Kantonen Zürich und V als Belegarzt in verschiedenen Kliniken tätig ist. Zusammen mit der Steuererklärung reichten die Pflichtigen einen Jahresabschluss 2017 des Pflichtigen der "Praxis E" (eine als Kollektivgesellschaft organisierte "Ärztgemeinschaft für G" mit Sitz in F) ein, der für ihn einen Honorarertrag über total Fr. 339'346.- (Honorare Kanton Zürich Fr. 156'021.15 und Fr. 183'324.85 im Kanton V) ausweist. In einer Bemerkung wird zudem festgehalten, dass die darin dokumentierte Honoraraufteilung nach Arbeitsleistung (Kanton V 94 Tage und Kanton Zürich 80 Tage = Total 174 Arbeitstage) erfolgt sei. Unter Berücksichtigung des Geschäftsaufwands per 2017 von Fr. 90'526.85 resultierte der deklarierte Ertrag von gerundet Fr. 248'819.-.

b) Diese Deklaration hinsichtlich der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen lässt offensichtlich Fragen aufkommen. Unklar ist namentlich die Rolle der E und deren Verhältnis zum Pflichtigen als selbständig erwerbstätiger Belegarzt. Sodann erscheint die Angemessenheit der vom Pflichtigen vorgenommenen Honorarausscheidung zwischen den Kantonen V und Zürich fraglich. Unbestritten und vom kantonalen Steueramt Zürich bereits im Grundsatz akzeptiert war dabei, dass der Pflichtige für einen Teil seines Einkommens als Belegarzt qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 4 Abs. 1 StHG bzw. § ... des Steuergesetzes des Kantons V (beschränkt) steuerpflichtig war (zur selbständigen Erwerbstätigkeit von Belegärzten sowie der Begründung einer Betriebsstätte allgemein vgl. BGr, 20. Juni 2019, 2C_689/2018, E. 4.3; VGr, 11. Juli 2018, SB.2017.00117, E. 2.4; Thomas Eichenberger, Selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit der Ärztin / des Arztes am Spital, AJP 2003, 1319). Als unüblich erscheint die vorgenommene Ausscheidung, die den ausgewiesenen Honorarertrag aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 339'346.- proportional nach Ar-

beitsleistung pro Tag auf die beiden Kantone aufteilte (Honorarertrag 2017 / Total Arbeitstage 2017 X Arbeitstage im Kanton Zürich resp. V).

c) aa) Zur Abklärung der sich aufdrängenden Fragen hat der zuständige Steuerkommissär deshalb zu Recht mit Auflage vom 21. August 2019 und Mahnung vom 4. Oktober 2019 eine Untersuchung hierüber geführt und die Pflichtigen namentlich aufgefordert, sich (zusammengefasst) erläuternd zur Rolle der E, zu den Tätigkeitsorten, erhaltenen Bruttovergütungen, Infrastrukturbeiträgen etc. zu äussern sowie entsprechende Belege einzureichen. Diese Auflage war geeignet und notwendig, den rechtserheblichen Sachverhalt zu erhellen und deren Erfüllung war den Steuerpflichtigen zumutbar (E. 1f + 1c/bb), mithin hält sie dem in Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerten Grundsatz der Verhältnismässigkeit stand (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 33 DBG bzw. § 135 N 34 StG). Die Auflage und Mahnung waren sodann klar und verständlich formuliert.

bb) Der von den Pflichtigen geäusserte Vorwurf, der Untersuchungsgegenstand sei nicht konkret bezeichnet worden und die Auflage und Mahnung habe sich lediglich auf die interkantonale Steuerauscheidung und nicht auch auf die Höhe des Erwerbseinkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bezogen, erweist sich als unzutreffend. Auflage und Mahnung definieren (soweit noch strittig) mit der Titelbezeichnung "Selbständige Erwerbstätigkeit" den Untersuchungsgegenstand eindeutig und hinreichend. Die Auflistung der im Einzelnen aufgeführten Punkte bzw. die Liste der eingeforderten Dokumente lässt zwar vermuten, dass es dem zuständigen Steuerkommissär zur Hauptsache zunächst tatsächlich darum ging, die vom Pflichtigen vorgenommene Ausscheidung zu überprüfen. Jedoch wurden namentlich mit der Einforderung sämtlicher Belegarzt-, Rahmen- und gegebenenfalls Spezialverträgen zwischen dem Pflichtigen und den Kliniken auch Unterlagen eingefordert, die dazu dienen, den Umfang der Tätigkeit als solchen abzuklären. Dass Auflage und Mahnung sehr allgemein gehalten formuliert sind, ist dabei verständlich, war doch die Rolle der E gemäss damaligem Aktenstand alles andere als nachvollziehbar und vollständig (E. 2b; vgl. diesbezüglich auch die Telefonnotiz vom 21. Oktober 2019, welche die Vermutung nahelegt, dass das kantonale Steueramt ursprünglich von der Vermutung ausging, der Pflichtige sei bereits im Jahr 2017 mit der E partnerschaftlich verbunden gewesen). Der Einwand, das Vorgehen des kantonalen Steueramts verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, geht damit fehl. Im Übrigen haben die Pflichtigen bis heute keine Dokumente eingereicht, die ihnen bei ursprünglich genauerer Bezeichnung des Un-

tersuchungsgegenstands die vorgenommene Ermessenseinschätzung erspart hätten (dazu nachfolgend E. 3).

cc) Zu beanstanden und von den Pflichtigen zu Recht bemängelt worden ist hingegen, dass die Auflage einen grammatikalischen Fehler enthält, indem den Pflichtigen als Säumnisfolge angedroht wurde, dass "eine allfällige Einschätzung nicht pflichtgemäsem Teilermessen" anstatt "nach pflichtgemäsem Teilermessen" erfolgen werde. Daraus kann indessen nicht abgeleitet werden, dass die Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen wegen fehlender Mahnung in unzulässiger Weise erfolgt ist, war doch der offensichtliche Fehler aufgrund des gesamten Kontexts ohne Weiteres erkennbar. Die Pflichtigen bzw. deren Vertreter hätten sich sodann bei Unklarheit des Inhalts nach Treu und Glauben beim Steueramt erkundigen müssen (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; vgl. hierzu auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 50 ff. DBG und VB zu §§ 119-131 N 53 ff. StG).

3. a) Als Reaktion auf Auflage und Mahnung liessen die Pflichtigen mit E-Mail vom 27. August 2019, 25. September 2019, 16. Oktober 2019 und 29. November 2019 zahlreiche Dokumente einreichen und äusserten sich ergänzend zum Sachverhalt. Namentlich liessen sie eine Excel-Tabelle einreichen, aus der die Aufteilung der Tätigkeit des Pflichtigen nach Tagen ersichtlich ist, sowie die vom Steueramt V vorgenommene Steuerauscheidung. Ebenfalls eingereicht wurde der Vertrag zwischen dem Pflichtigen und der E, Arbeitsbestätigungen der I AG und der J AG, die Vereinbarung zwischen dem Pflichtigen und der K AG (nachfolgend K) betreffend Belegarztstätigkeit, sowie eine Zusammenstellung der (Netto-) Honorarbeteiligung des Pflichtigen pro 2017. Am 21. Oktober 2019 telefonierte der Pflichtige zudem selbst mit dem zuständigen Steuerkommissär.

b) Anhand dieser eingereichten Unterlagen der Pflichtigen wird das rechtliche Verhältnis unter den Beteiligten erstmals etwas konkreter. Sie bestätigen mit Hinblick auf die zeitliche Abfolge zunächst den Sachverhalt, wie er in der Beschwerde- und Rekurschrift wiedergegeben wurde. Ersichtlich ist, dass der Pflichtige zunächst namentlich mit der K am ... 2015 einen Belegarztvertrag abschloss. Etwaige Belegarzt-, Rahmen- oder Spezialverträge der übrigen Kliniken, an denen er im Jahr 2017 tätig war, wurden nicht eingereicht. Ob solche bestanden oder ob er einen solchen Vertrag einzig mit der K direkt abschloss, ist dabei nicht klar. Dafür, dass weitere Belegarztverträge

bestanden haben müssen, spricht jedoch namentlich der Umstand, dass der Pflichtige bereits vor seiner Zusammenarbeit mit der E für gewisse der vorgenannten Kliniken tätig war. Am ... 2016 schloss der Pflichtige sodann gemäss eigener Angabe, um sich umfassend auf seine Kernkompetenz als G-Arzt konzentrieren zu können, einen Vertrag mit der E.

Für die Ermittlung seines Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind damit einerseits etwaige Belegarztverträge und andererseits das vertragliche Verhältnis zwischen ihm und der E in steuerlicher Hinsicht massgebend, worauf im Folgenden einzugehen ist.

c) aa) Beim Belegarztvertrag im Verhältnis Klinik - Arzt handelt es sich im Allgemeinen um einen einfachen Auftrag gemäss Art. 394 ff. OR (auch das Verhältnis zwischen Patient und Belegarzt ist als Auftragsverhältnis zu qualifizieren; Alexandra Sidiropoulos, Die Haftung des Spitals: unter besonderer Berücksichtigung des anwendbaren Rechts und der Organisationshaftung, 2019, § 2 N 25 ff., auch zum Folgenden). Als Belegarzt behält der Pflichtige dabei, wie beispielhaft im Vertrag mit der K festgehalten, die Stellung als frei praktizierender Arzt. Damit erhält er von der Klinik weder eine Vergütung noch Sozialleistungen. Er steht vielmehr in einem eigenen direkten Rechtsverhältnis zu den von ihm behandelten Patienten und bleibt in seiner Eigenschaft als frei praktizierender Arzt den Patienten gegenüber dafür direkt haftbar (Ziff. 4.12). Für die von der Klinik und deren Personal erbrachten Dienstleistungen entsteht sodann ein eigenes Rechtsverhältnis mit dem Patienten. Die Klinik rechnet ihre und die von den Belegärzten erbrachten (stationären) Leistungen mit den Patienten bzw. deren Versicherungsträgern selbständig ab und besorgt das Inkasso dieser Honorare (Ziff. 2.3). Sie erwirtschaftet ihren Ertrag von den Belegärzten durch die Zurverfügungstellung ihrer Infrastruktur und durch deren generiertes Honorarvolumen in der Klinik, da diese ihr einen Honoraranteil (gemessen am Bruttohonorar) zu bezahlen haben (Ziff. 8.2). Der Belegarzt hat dazu der Klinik nach Abschluss der Behandlung eine Honorarmeldung zu übermitteln (Ziff. 8.1). Der Pflichtige ist zudem nicht berechtigt, Rechte und Pflichten dieser Vereinbarung auf Dritte zu übertragen (Ziff. 11).

bb) Der eingereichte Belegarztvertrag mit der K zeigt auf, dass der Pflichtige direkt als freier Arzt gegenüber seinen Patientinnen und Patienten auftritt und diese, soweit notwendig, unter Inanspruchnahme der entsprechenden Klinik-Infrastruktur stationär behandelt (Meuter, ZStP 2014, 22 f., auch zum Folgenden). Für diese Tätigkeit

steht ihm folglich das gesamte Bruttohonorar gemäss den massgebenden gesetzlichen und vertraglichen Bestimmungen für seine erbrachten Dienstleistungen zu. Davon in Abzug zu bringen sind etwaige Infrastrukturbeiträge, Honorarprovisionen der jeweiligen Kliniken und allgemeine Administrativkosten, die als Auslagen der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen qualifizieren. Da die E im ursprünglich unterzeichneten Vertrag mit der K nicht als Vertragspartei aufgeführt ist und der Pflichtige sodann nicht berechtigt ist, Rechte und Pflichten der Belegarztvereinbarung auf Dritte zu übertragen, kann diese damit nicht direkt in das bestehende vertragliche Belegarztverhältnis eingebunden werden und auch nicht direkt anspruchsberechtigt an den Bruttohonoraren des Pflichtigen sein. Der Umstand, dass die E die K als "Partnerklinik" bezeichnet, ändert daran grundsätzlich nichts. Dass der Pflichtige sodann bei der K (konkurrierend) im eigenen Namen und parallel für die E tätig ist, wurde weder behauptet noch erscheint dies aufgrund der vereinbarten Frequenz von Patienteneinweisungen realistisch. Aufgrund des Belegarztvertrags mit der K kann die E dementsprechend für die von ihm (belegärztlich) erbrachten Dienstleistungen höchstens im Auftrag des Pflichtigen hilfsweise als Zahlstelle tätig werden und sich, gegen Entschädigung, um seine administrative Belange kümmern (Abrechnung, Inkasso usw.), jedoch ohne direkt im eigenen Namen vertragliche Honoraransprüche geltend machen zu können (dies ähnlich der Dienstleistungen der im Kanton Zürich bekannten Ärztekasse-Genossenschaft). Solche Einnahmen wären dabei beim Pflichtigen, der nach der "Ist-Methode" abrechnet, spätestens im Zeitpunkt des Zahlungseingangs der Rechnung gutzuschreiben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 144 ff. DBG sowie § 18 N 126, § 50 N 36 ff. und 83 ff. StG). Der Zeitpunkt, in dem die (fakturierende) Zahlstelle die erwirtschafteten Honorare (mit Abschlag) auf sein Konto weiterleitet, ist betreffend die Ermittlung seines steuerbaren Einkommens unerheblich. Ebenfalls unerheblich ist, dass die Honorare von den Kliniken direkt der E überwiesen wurden (dies wurde im Lauf des vorliegenden Verfahrens von diversen Kliniken bestätigt).

cc) Neben den (direkten) Belegarztverträgen bzw. an deren Stelle ging der Pflichtige einen Vertrag mit der E hinsichtlich seiner G-Tätigkeit ein. Bei der E handelt es sich gemäss eigener Aussage um eine "Plattform, an welcher sich selbständig erwerbstätige G anschliessen können, um in Partnerkliniken der E als G tätig zu sein". Der besagte Vertrag hält explizit fest, dass der Pflichtige seine Tätigkeit als G-Arzt bei den besagten Kliniken (u.a. die K ist namentlich erwähnt) im Auftrag der E ausübt. Für diese Tätigkeit wird er gemäss individueller Vereinbarung mit 60% seiner (generierten) Nettohonorare (zzgl. Bonuszahlung und Dienstentschädigungen) entschädigt. Der ein-

gereichte Vertrag suggeriert damit, dass Patienten (und eventuell Kliniken und Spitäler; namentlich der Tätigkeitsbeschrieb der Homepage der E und die Bestätigung der Klinik L legen nahe, dass die E im "Outsourcing" G-Leistungen betreibt) an sich mit der E direkt in einem Auftragsverhältnis standen und der Pflichtige konkret als Substitut in Form eines sogenannten (selbständigen) Unterauftrags gemäss Art. 398 Abs. 3 OR seine Dienstleistungen erbringt. Anders ist seine behauptete selbständige Erwerbstätigkeit im Auftrag der E kaum denkbar; grundsätzlich möglich wäre auch die alternative Beauftragung des Pflichtigen und der E von den Patienten, wobei dies indes wiederum hinsichtlich der erwirtschafteten Honorare die unter E. 3c/bb erläuterten Folgen nach sich ziehen würde. Folge dieser Konstellation wäre, dass zwischen den Patienten (resp. den Kliniken) und dem Pflichtigen kein direktes vertragliches Auftragsverhältnis bestehen würde (Walter Fellmann, in: Berner Kommentar, 1992, Art. 398 N 610 OR). Er hätte lediglich gegenüber der E einen vertraglichen Honoraranspruch. Sofern rechtlich zulässig (E. 1a/aa), wäre betreffend die Einkommensbesteuerung bei der Buchführung nach "Ist-Methode" derjenige Zeitpunkt relevant, in welchem er von der E das (anteilmässige) Nettohonorar ausbezahlt erhält, wovon er dann wiederum gewisse allgemeine Auslagen zum Abzug bringen könnte.

d) aa) Hinsichtlich der vertraglichen Ausgestaltung der selbständigen Erwerbstätigkeit respektive der Rolle der E bestehen damit offensichtlich Widersprüche, die für die Einkommensermittlung des Pflichtigen von Relevanz sind und über die steuerlich nicht einfach hinweggesehen werden kann. Unklar ist, wer in wessen Auftrag tätig wird und wer für welche Leistungen wie entschädigt wird. Ebenfalls unklar ist, in wessen Namen die E nach aussen für die vom Pflichtigen erbrachten Dienstleistungen auftritt. Auch die Frage, ob die E, wie suggeriert, überhaupt über die nötigen gesundheitsrechtlich erforderlichen Praxisbewilligungen verfügt, um im eigenen Namen Dienstleistungen im Gesundheitssektor erbringen zu können und ob sie bei "santésuisse" registriert ist, um überhaupt im eigenen Namen mit den Krankenkassen abrechnen zu können (vgl. Meuter, ZStP 2014, 7 ff.), lässt sich anhand der eingereichten Unterlagen nicht abschliessend beantworten. Da der Vertrag zwischen der E und dem Pflichtigen sodann ein Regel-Arbeitspensum vorsieht (80%) und der Träger des Delkredere- und Inkassorisikos sowie weitere Erkennungsmerkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit unklar sind (allgemein Eichenberger, AJP 2003, 1319 ff.), kann, wenn auch unwahrscheinlich, das Vorliegen eines unselbständigen Erwerbsverhältnisses zwischen der E und dem Pflichtigen nicht vollends ausgeschlossen werden.

bb) Neben dem Umstand, dass die eingereichten Dokumente teilweise widersprüchlich sind, müssen sich die Pflichtigen sodann verhalten lassen, dass nach wie vor unklar ist, ob tatsächlich sämtliche relevanten Dokumente eingereicht wurden. Trotz mehrfacher Aufforderung haben sie namentlich weder etwaige weitere Belegarzt-, Rahmen- oder Spezialverträge eingereicht noch erklärt, dass solche nicht existieren würden. Vielmehr wurde lediglich von den Kliniken I AG und J AG bestätigt, dass der Pflichtige regelmässig dort arbeitete. Details zur Ausgestaltung der vertraglichen Verhältnisse können diese Bestätigungen allerdings genauso wenig entnommen werden wie etwaige Erklärungen hinsichtlich der Rolle der E. Gesamthaft gesehen unvollständig ist damit die Dokumentation hinsichtlich der übrigen Kliniken, für die der Pflichtige im Jahr 2017 arbeitete (nachfolgend E. 3e/aa, auch zum Folgenden). Besonders ins Gewicht fällt in diesem Zusammenhang die Unklarheit der vertraglichen Ausgestaltung des Verhältnisses zur I AG, in deren Räumlichkeiten der Pflichtige gemäss Excel-Tabelle immerhin 22 Tage pro 2017 tätig war. Was diesbezüglich auffällt, ist, dass die I AG im Vertrag zwischen der E und dem Pflichtigen vom ... 2016 in der (zugegebenermassen nicht abschliessenden) Liste von Kliniken, an denen der Pflichtige im Auftrag der E tätig sein soll, nicht namentlich aufgeführt ist. Das Vorliegen eines direkten vertraglichen Belegarztverhältnisses zwischen ihm und der Klinik und damit eine selbständige Erwerbstätigkeit ohne direkte Einbindung der E kann demnach nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden. Bezeichnenderweise wurde auch keine Bestätigung der I AG eingereicht, die belegen würde, dass der Pflichtige von dieser keine direkten Zahlungen erhielt. Dies im Gegensatz zu vielen anderen Kliniken, für welche die Pflichtigen im vorliegenden Verfahren entsprechende Bestätigungen einreichen liessen.

cc) Hinzu tritt der Umstand, dass die Pflichtigen bis anhin keinerlei Angaben zu den erwirtschafteten Bruttohonoraren des Pflichtigen machten, obwohl sie auch dazu mehrfach aufgefordert wurden. Dabei fehlen sowohl jegliche Angaben zu den gesamthaft pro 2017 erwirtschafteten Bruttohonoraren als auch zu deren Aufschlüsselung auf die einzelnen Kliniken. Die Zahlen lassen sich mangels näherer Angaben in der Jahresrechnung 2017 auch nicht anhand der Angaben zu den Nettohonoraren zuverlässig errechnen oder schätzen (vgl. nachfolgend E. 3e/bb).

e) aa) Die geschilderten offenen bzw. unklaren Punkte sind hinsichtlich der Überprüfung der Höhe des vom Pflichtigen deklarierten Einkommens von zentraler Bedeutung. Wie ihm bereits telefonisch mitgeteilt wurde, ging es dem Steueramt letzten Endes darum, die Leistungsverhältnisse E – Klinik(en) und E – Pflichtiger einer

Prüfung unterziehen zu können. Eine solche Überprüfung war dabei für den Steuerkommissär ohne die angeforderten Informationen und Unterlagen schlicht nicht verlässlich möglich. Namentlich konnte nicht überprüft werden, ob das Verhältnis zwischen erwirtschaftetem Brutto- und Nettohonorar angemessen erscheint. Ebenfalls konnte nicht überprüft werden, ob der auf der Stufe des Pflichtigen deklarierte Aufwand (Total ca. Fr. 90'000.-) nicht bereits ganz oder teilweise auf der Stufe der E bei der Berechnung des Nettohonorars als Aufwand berücksichtigt wurde. Ohne Angaben über die vom Pflichtigen erwirtschafteten Bruttohonorare konnte sodann nicht nachvollzogen werden, ob nicht von ihm erwirtschaftete Einkommensbestandteile in Form von Kontoguthaben auf der Stufe der E (unversteuert) thesauriert wurden (z.B. im Hinblick auf einen späteren Einkauf in die Partnerschaft der Kollektivgesellschaft E). Auch die Behauptung, dass sämtliche Honorarforderungen aus seiner Tätigkeit über die E abgerechnet würden, liess sich ohne Offenlegung der Bruttohonorare nicht überprüfen.

bb) Die genannten Unklarheiten liessen sich namentlich und entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht mit dem eingereichten Jahresabschluss 2017 ausräumen. Ausgewiesen sind ertragsseitig lediglich pauschale, monatliche Überweisungen der E, die in sachlicher und temporaler Hinsicht weder Rückschlüsse auf die erbrachten Dienstleistungen noch den Ort der Dienstleistungserbringung zulassen. Die faktisch auf zwei Ebenen geführte Buchhaltung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen weist damit beim deklarierten Ertrag lediglich "vorgefilterte" (Netto-)Ertragszahlen aus. Die konkret gegenüber dem Steueramt im Jahresabschluss offengelegten (Netto-)Erträge sind das Resultat einer Verrechnung der Bruttohonorare abzüglich der unter Verschluss gehaltenen Auslagen für Administrativ-, Infrastruktur-, Inkassokosten usw. auf "Buchhaltungsstufe" E, wovon nun auf der "Buchhaltungsstufe" des Pflichtigen noch einmal gewisse allgemeine Auslagen zum Abzug gebracht werden. Ob diese Erfassung eine gemäss Art. 125 Abs. 2 lit. b DBG und § 134 Abs. 2 lit. b StG hinreichend chronologisch fortlaufend geführte Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle darstellt (vorne E. 1c/aa; ausführlich Meuter, ZStP 2014, 19; Greter/Zihler, in: Rechnungslegung nach Obligationsrecht, 2. A. 2019, Art. 957 N 39 ff. OR, je mit Hinweisen), ist dabei äusserst zweifelhaft (VGr, 12. Februar 2014, SB.2013.00138, E. 3.2.2; StRG, 25. September 2013, 2 DB.2011.188/ 2 ST.2011.263, E. 1b/bb/bbb/eeee, auch zum Folgenden). Zumindest soweit der Pflichtige selbst direkt Anspruchsberechtigter der erwirtschafteten Bruttohonorare wäre, was nicht vollends geklärt ist (vorne E. 3d/aa), verstiesse die von ihm eingereichte Buchhaltung zudem wohl gegen das wegen Art. 957 Abs. 3 OR zumindest sinngemäss geltende buchhalterische Verrechnungs-

verbot nach Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR. Ohnehin ist fraglich, ob der Pflichtige durch "Zwischenschaltung" der E nicht die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss Art. 957 ff. OR umgangen hat und er für seine Tätigkeit nicht eigentlich der ordentlichen Buchführungspflicht und damit zwingend der Abrechnung nach "Soll-Methode" unterläge (E. 1a/aa f., auch zum Folgenden). Dies, weil sich der Begriff "Umsatzerlös" und damit die Schwelle gemäss Art. 957 OR an der Grösse des Bruttoumsatzes der Tätigkeit abzüglich Skonti, Rabatte und Debitorenverluste orientiert (Greter/Zihler, Art. 957 N 10 OR), womit im konkreten Fall die vom Pflichtigen erwirtschafteten Bruttohonorare (abzüglich der genannten Abschläge) massgebend sind. Wenn sich nun bereits die ihm von der E ausbezahlten (anteilmässigen) Nettohonorare im Jahresabschluss 2017 auf rund Fr. 340'000.- belaufen, dürfte diese Schwelle deutlich überschritten worden sein.

f) aa) Mittels der am 29. November 2019 ergänzten und korrigierten Excel-Tabelle (eine erste Fassung wurde am 16. Oktober 2019 eingereicht) erläuterten die Pflichtigen zusätzlich die vorgenommene interkantonale Ertragsaufschlüsselung auf die Kantone Zürich und V. Konkret brachten sie vor, der Pflichtige habe 91 Tage für die K (23 Tageseinsätze und 34 Doppeltage mit 24h Einsatz) im Kanton V gearbeitet. Die übrigen Arbeitstage pro 2017 (insgesamt 81 Tage) habe er im M (24 Tage), in der N (15 Tage), der I (22 Tage), dem J (11 Tage), der Klinik O (2 Tage) sowie der P (7 Tage) verbracht. Erläuternd trugen sie bereits in der E-Mail vom 27. August 2019 vor, dass die E seit Jahren mit den ihr angeschlossenen G-Ärzten nach Arbeitstagen in den entsprechenden Kantonen abrechne.

bb) Abgesehen davon, dass die Excel-Tabelle mit den ausgewiesenen 172 Arbeitstagen (vorne E. 3f/aa) zunächst um zwei volle Arbeitstage vom eingereichten Jahresabschluss 2017 abweicht (dort sind es insgesamt 174 Tage, wobei 80 Tage im Kanton Zürich und 94 Tage im Kanton V gearbeitet worden sein soll), ist diese mit dem Problem behaftet, dass daraus einzig ersichtlich ist, an welchen Tagen der Pflichtige im Kanton Zürich und im Kanton V tätig gewesen sein soll. Nach wie vor unklar ist hingegen, an welchen Standorten von ihm im Jahr 2017 welche Dienstleistungen erbracht und welche Honorarerträge erwirtschaftet wurden. Die in der Jahresrechnung 2017 ausgewiesene und von den Pflichtigen als üblich und "verlässlich" verfochtene Ausscheidung entspricht dabei nicht der gängigen Praxis des Steueramts und des Bundesgerichts. In der Regel wird diesbezüglich der Gesamtgewinn im Verhältnis der Honorare (nach Abzug der Spitalabgaben etc.) auf den Geschäftsort und die Betriebs-

stätten verteilt (Meuter, ZStP 2014, 23; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 57 StG). Von dieser Praxis kann der Pflichtige bei selbständiger Erwerbstätigkeit nicht in Eigenregie bzw. durch vertragliche Abmachung mit der E abweichen. Wenn die E dem Pflichtigen die Ausscheidung nach (ganzen) Arbeitstagen und ohne Rücksicht auf die Aufschlüsselung der Honorarerträge attestiert, braucht dies das kantonale Steueramt nicht ohne jegliche Kontrolle zu akzeptieren; namentlich auch deshalb nicht, weil der Pflichtige im Kanton V Bereitschaftsdienste leistete, deren Einträglichkeit bei einem Tätigwerden im Auftragsverhältnis bekanntlich stark schwanken kann. Die in der Jahresrechnung vorgenommene Aufschlüsselung nach Einsatztagen würde sich damit nur dann (rein zufällig) als repräsentativ und steuerlich massgebend erweisen, wenn an jedem Einsatztage in Zürich oder V ungefähr der gleiche Honorarertrag vom Pflichtigen erwirtschaftet worden wäre bzw. wenn sich der von ihm erwirtschaftete Gesamtertrag in etwa im ausgewiesenen Verhältnis von 81:91 auf die Standorte Zürich und V aufteilen würde.

g) aa) Die Vollständigkeit und Korrektheit des eingereichten Jahresabschlusses 2017 und der übrigen eingereichten Unterlagen wurde damit vom kantonalen Steueramt mit gutem Grund kritisch hinterfragt und letzten Endes zu Recht als nicht vollständig und massgebend erachtet. Im Ergebnis ist damit dem Steueramt beizupflichten, dass wegen der nur partiell offengelegten Leistungs- und Geldflüsse der Beziehungen E – Klinik(en), E – Pflichtiger sowie Klinik(en) – Pflichtiger (jeweils samt interkantonaler Ausscheidung) eine sachgerechte Ermittlung des tatsächlichen Erwerbseinkommens des Pflichtigen und dessen Zuteilung auf die entsprechenden Steuerhoheiten nicht möglich war. Bei dieser Sach- und Aktenlage schritt das kantonale Steueramt nach formgültiger Aufforderung zur Einreichung weiterer sachdienlicher Unterlagen betreffend die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zu Recht zu einer partiellen Ermessenseinschätzung und -veranlagung, da die Steuerfaktoren mangels Erfüllung der Verfahrenspflichten und folglich mangels Vorliegen zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden konnten (Art. 130 Abs. 1 DBG und § 139 Abs. 2 StG). Der Auffassung der Pflichtigen, die Vornahme der Ermessenseinschätzung sei unzulässig gewesen, da sie ihre Mitwirkungspflichten umfassend erfüllt hätten, ist, wie ausführlich dargelegt (E. 3d), nicht beizupflichten. Auch der im Rahmen des vorliegenden Beschwerde- und Rekursverfahrens erstmals vorgetragene Einwand, sämtliche ihnen zur Verfügung stehenden Dokumente eingereicht zu haben und (sinnemäss) über keine Kenntnis der vom Pflichtigen erwirtschafteten Bruttohonorare zu verfügen, erweist sich als nicht glaubhaft bzw. lebensfremd. Als praktizierender G-Arzt

hat der Pflichtige einerseits ungeachtet des konkreten Auftragsverhältnisses gegenüber Patienten, Spitälern, Krankenkassen etc. weitgehende Rechenschafts- und Informationspflichten, die das genaue Erfassen sämtlicher Leistungen unumgänglich machen. Andererseits hat er sich zumindest gegenüber der K vertraglich verpflichtet, regelmässig seine Honoraransprüche geltend zu machen (E. 3a + 3c/bb, mit Hinweisen). Allgemein erscheint es zudem als kaum vorstellbar, dass sich der Pflichtige hinsichtlich der Abrechnung seiner Tätigkeit einfach blind auf die Netto-Abrechnungen der E verlässt, ohne dass ihm gegenüber die Bruttowerte ausgewiesen werden. Im Weiteren haben die Pflichtigen gegenüber dem kantonalen Steueramt nie geltend gemacht, es sei ihnen nicht möglich, die angeforderten Daten von der E erhältlich zu machen und das Steueramt solle sich direkt darum bemühen, mithin für dieses auch kein Grund bestand, die Unterlagen direkt von der E einzufordern (E. 1c/bb).

bb) Nicht zu beanstanden ist deshalb, dass das kantonale Steueramt mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 6. Februar 2020 die Einkünfte des Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 350'000.- (davon Fr. 220'000.- auf den Kanton Zürich entfallend) schätzte. Die Höhe der Schätzung muss nicht begründet werden. Im Allgemeinen genügt der Hinweis, aus welchem Grund eine Ermessenseinschätzung getroffen wurde (VGr, 2. Februar 2011, StE 2011 B 96.21 Nr. 16; VGr, 17. Dezember 2008, StE 2009 B 95.1 Nr. 15).

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm enthält eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 130 N 49 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln

ermittelt werden. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, so kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig ist. Dies trifft dann zu, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 59 StHG mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Rechtsmittelverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) aa) Die Pflichtigen erhoben am 28. Februar 2020 Einsprache und brachten vor, vollständig Auskunft über die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen erteilt zu haben. Die E rechne mit den jeweiligen Spitälern direkt ab und leite die Honorare gemäss entsprechender vertraglicher Bestimmungen weiter. Sodann hätten sie (die Pflichtigen), nicht die E, aufgezeigt, an welchen Standorten die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen ausgeübt worden sei. Der Einsprache legten sie sodann eine Bescheinigung der T-Bank bei, der die Zahlungen der E an den Pflichtigen pro 2017 über Fr. 339'346.- ausweist.

bb) In der Beschwerde- und Rekurschrift vom 8. April 2020 trugen sie sodann ergänzend vor, dass das gesamte Abrechnungswesen für die Tätigkeiten des Pflichtigen in den Partnerkliniken der E über letztere erfolge. Diese vereinnahme sämtliche Bruttohonorare ihrer angeschlossenen G und entschädige diese im Anschluss gemäss individuellem Auftragsverhältnis, wobei der Pflichtige gemäss individueller Vereinba-

rung konkret 60% seiner erwirtschafteten Bruttohonorare erhalten habe. Die Pflichtigen betonten sodann erneut, dass der Pflichtige keine direkten Honoraransprüche gegenüber den Partnerkliniken der E habe. Diesbezüglich verwiesen sie auf die Bestätigungsschreiben der Partnerkliniken, die jeweils festhalten, dass sämtliche Zahlungen (von ihnen) an die E geflossen seien und nicht an den Pflichtigen direkt.

c) Weder im Einsprache- noch im Beschwerde- und Rekursverfahren haben die Pflichtigen die Sachdarstellung in einer Weise ergänzt, dass der Nachvollzug sämtlicher Geld- und Leistungsströme der Beziehungen Klinik(en) – E, E – Pflichtiger sowie Klinik(en) – Pflichtiger nun transparent möglich wäre. Der Sachverhalt wurde zwar hinsichtlich der Geldströme E – Pflichtiger sowie Klinik(en) – E (teilweise) ergänzt. Da namentlich jedoch weiterhin keinerlei Angaben zu den erwirtschafteten Bruttohonoraren gemacht wurden, die Vollständigkeit der Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben des Pflichtigen in der Jahresrechnung 2017 immer noch zweifelhaft erscheint und nach wie vor rechtliche Widersprüche bestehen (vorne E. 3), kann keinesfalls davon die Rede sein, dass sämtliche Unklarheiten mittlerweile ausgeräumt worden wären. Die zusätzlich eingereichten Dokumente und Ausführungen (E. 4b) vermögen an den grundlegenden Unstimmigkeiten, die zur Einschätzung und Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen führten, nichts zu ändern. Überdies wird vielmehr neu und in Abweichung zu den bisherigen Ausführungen und Unterlagen gar geltend gemacht, die Entschädigung des Pflichtigen bemesse sich an seinen erwirtschafteten Bruttohonoraren (E. 4b/bb), was seine Einkommenssituation noch undurchsichtiger erscheinen lässt. Im Übrigen fehlen nach wie vor jegliche Informationen dazu, an welchen Standorten welche Honorarerträge erwirtschaftet wurden.

Damit ist der Unrichtigkeitsnachweis gescheitert.

5. a) Zu klären bleibt folglich, ob die angefochtene Schätzung des kantonalen Steueramts an sich offensichtlich unrichtig ist (E. 4a).

b) aa) Das kantonale Steueramt hat die gesamten Einkünfte des Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 350'000.- (steuerbar im Kanton Zürich Fr. 220'000.-) anstatt der deklarierten Fr. 248'819.- geschätzt. Die vorhandenen Unterlagen lassen dabei den Schluss zu, dass für den Pflichtigen die Erwirtschaftung solcher Einkünfte durchaus im Bereich des Möglichen liegen. Die von den Pflichtigen dagegen

vorgebrachten Einwände überzeugen nicht, da sie von der Prämisse ausgehen, dass die eingereichte Jahresrechnung vollständig ist, wovon, wie ausführlich dargelegt (E. 3e/aa), eben gerade nicht ohne Weiteres ausgegangen werden darf.

bb) Auch die Ausscheidung des kantonalen Steueramts nach Ermessen hält der Willkürprüfung stand. Der Pflichtige erbrachte seine Dienstleistungen im Kanton Zürich vorwiegend in Privatkliniken, die (zumindest teilweise) auf dem erfahrungsgemäss äusserst einträglichen Spezialgebiet der U tätig sind. Im Kanton V hingegen trat er nur bei der auf der kantonalen Spitalliste stehenden und damit stärker reglementierten K in Erscheinung, wo er auch Bereitschaftsdienste leistete. Somit erscheint es nicht als willkürlich, wenn das kantonale Steueramt bei der Ermessenseinschätzung zum Schluss gelangte, die Mehrheit des Ertrags sei im Kanton Zürich erwirtschaftet worden. Der gegenteiligen Auffassung der Pflichtigen, die geltend machen, weil der Pflichtige gemessen an seinen Arbeitstagen mehr im Kanton V tätig war, müssten zwangsläufig mehr als 50% seiner Honorareinnahmen auf den Kanton V entfallen sein, kann nicht beigeplantet werden (vgl. vorne E. 3f/aa). Auch der Vorwurf der Pflichtigen, dass das Steueramt die Schätzung in sachwidriger Weise "hochgeschraubt" habe, um dann das deklarierte Gesamteinkommen in Zürich besteuern zu können, lässt sich anhand der Unterlagen nicht erhärten. Die Schätzung samt Ausscheidung ist vielmehr oder einzig den undurchsichtigen Einkommensverhältnissen des Pflichtigen geschuldet und erfolgte nicht in sachwidriger bzw. gar fiskalisch motivierter oder pönaler Absicht. Sie hält damit der Willkürprüfung durch das Steuerrekursgericht stand, weshalb sich die angefochtene Ermessenseinschätzung sowohl in ihrem Bestand als auch der Höhe nach als rechtmässig erweist.

Die Beschwerde und der Rekurs für die Steuerperiode 2017 sind demnach abzuweisen.

6. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihnen die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (Art. 144 Abs. 4 DGB i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]